



Interactions entre les acteurs du processus global d'audit et gouvernance de l'entreprise : une étude exploratoire

Elisabeth Bertin, Christophe Godowski

► To cite this version:

Elisabeth Bertin, Christophe Godowski. Interactions entre les acteurs du processus global d'audit et gouvernance de l'entreprise : une étude exploratoire. Crises et nouvelles problématiques de la Valeur, May 2010, Nice, France. pp.CD-ROM. hal-00477399

HAL Id: hal-00477399

<https://hal.science/hal-00477399>

Submitted on 29 Apr 2010

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

Interactions entre les acteurs du processus global d'audit et gouvernance de l'entreprise : une étude exploratoire

Elisabeth Bertin, Maître de Conférences

IAE de Bordeaux, Université Montesquieu - Bordeaux IV, IRGO-ERCCI

Christophe Godowski, Maître de Conférences

IAE de Toulouse, Université Toulouse 1 Capitole, CRM

Résumé

Dans un environnement économique instable, ponctué de quelques scandales et faillites retentissantes, une véritable culture de l'audit s'est développée. Des développements législatifs récents (SOX, LSF, 8^{ème} Directive européenne) suggèrent qu'une interaction entre les trois acteurs audit interne – audit externe – comité d'audit constitue un moyen de rendre ce processus global d'audit plus efficient et d'ajouter de la valeur au processus de gouvernance de l'entreprise. Cette contribution cherche à clarifier, dans le contexte français, le rôle précis de chaque acteur et à caractériser leur interaction au sens de la définition de Morin (1977) et selon la typologie suivante : simple coexistence, consultation, intégration, coordination, collaboration, coopération, supervision. Les résultats permettent notamment d'identifier les facteurs influençant les modalités et le niveau d'interaction ainsi que les bienfaits de cette dernière pour la gouvernance de l'entreprise.

Mots clés

Audit interne, audit légal, comité d'audit, gouvernance de l'entreprise, interaction

Abstract

Following recent financial scandals and bankruptcies, a real culture of audit has developed. The recent legislative developments (SOX, LSF, 8th European Directive) suggest an interaction between audit committee, internal auditor and external auditor. It constitutes a means to make this global audit process more efficient and to add some value to governance process. This contribution attempts to clarify, in the French context, the precise role of every actor and to characterize their interaction using the definition of Morin (1977). The results allow in particular to identify factors influencing the modalities and the level of interaction as well as its benefits for corporate governance.

Key-words

Internal auditor, external auditor, audit committee, corporate governance, interaction

Ces dernières années, un environnement économique instable, ponctué de quelques scandales et faillites retentissants, a mis plus que jamais l'accent sur la gouvernance de l'entreprise. L'ampleur et la brutalité des crises actuelles amènent plus que jamais les actionnaires et les autres parties prenantes de l'entreprise, à exiger des dirigeants qu'ils s'assurent que leur organisation est bien sous contrôle et le démontrent.

C'est dans ce contexte que s'est développée une véritable culture de l'audit. Des textes récents, destinés à améliorer la gouvernance des entreprises, confortent le rôle et l'autorité de trois acteurs-clés : l'audit externeⁱ, l'audit interne et le comité d'audit.

En premier lieu, la loi Sarbanes-Oxley de juillet 2002 et son équivalent français, la Loi de Sécurité Financière (LSF) d'août 2003, raffermissent l'indépendance et le contrôle de la profession d'auditeur légal, d'une part, et les obligations en matière d'information sur le contrôle interne, d'autre part. Si ces lois spécifient le rôle de la Direction et des auditeurs externes en matière de contrôle interne, elles ne traitent pas spécifiquement du rôle de l'auditeur interne. Néanmoins, ces dispositions nouvelles poussent inéluctablement sur le devant de la scène la fonction d'audit interne. En effet, l'évaluation du contrôle interne est depuis toujours une préoccupation capitale pour celle-ci. Elle constitue également un point de rencontre de l'audit interne et de l'audit externe. L'appréhension du contrôle interne par les deux professions se rapproche à la suite de ces réglementations : le contrôle interne n'est plus pour l'audit externe un simple « moyen », il est devenu un « objectif », comme il l'est depuis toujours pour l'audit interne, même si l'auditeur externe ne s'intéresse qu'au contrôle interne financier. Ces réglementations ont indéniablement un impact sur les relations qu'entretiennent ces deux acteurs de la gouvernance

A l'instar de la loi Sarbanes-Oxley, la transposition de la 8^{ème} Directive européenne par l'ordonnance du 8 décembre 2008 généralise les comités d'audit en les rendant obligatoires pour les sociétés par actions cotées. Le comité d'audit est doté d'une activité de surveillance et de supervision des processus de contrôle interne et de management des risques, ainsi que de l'audit interne et externe.

Ainsi, les développements législatifs récents suggèrent que la triade audit interne – audit externe – comité d'audit constitue un véritable processus, c'est-à-dire un « ensemble d'activités corrélées ou interactives qui transforme des éléments d'entrée en éléments de sortie »ⁱⁱ, et que l'interaction entre ces trois acteurs représente un moyen de rendre ce processus global d'audit plus efficient et d'ajouter de la valeur au processus de gouvernance de l'entreprise.

Dans le but d'identifier si le processus global d'audit agit simultanément sur les dimensions disciplinaires et cognitives du processus de création de valeur/répartition, cette contribution, à visée exploratoire, cherche à clarifier le rôle de chacun des trois acteurs et à caractériser leur interaction. La première section met en exergue l'intérêt de la présente étude, qui dépasse les réflexions antérieures sur les relations bi-polaires entre les trois protagonistes. La deuxième section expose les objectifs de cette contribution et la méthodologie de l'enquête Delphi, utilisée pour identifier et comprendre le mode et le niveau d'interaction. La troisième section précise et discute les résultats de cette recherche exploratoire.

1. Un dépassement des recherches sur les relations bi-polaires entre les trois acteurs du processus global d'audit

De nombreuses études, textes législatifs ou normes professionnelles ont d'abord mis en évidence que les différents acteurs du processus global d'audit constituent des mécanismes-clés de la gouvernance de l'entreprise. Les travaux de recherche ont ensuite porté sur une analyse des relations bi-polaires entre ces différents protagonistes, avec pour ambition d'améliorer la gouvernance de l'entreprise.

1.1 L'audit externe, l'audit interne et le comité d'audit en tant que dispositifs de gouvernance

L'audit externe en tant que dispositif de gouvernance

L'auditeur externe, obligatoire dans certaines catégories d'organisations, est un agent mandaté par l'assemblée générale des actionnaires, pour contrôler et certifier l'information comptable et financière produite par l'entreprise. La Norme d'Exercice Professionnel (NEP) 200 « Principes applicables à l'audit des comptes »ⁱⁱⁱ précise que l'objectif d'un audit d'états financiers est de permettre à l'auditeur d'exprimer une opinion, selon laquelle les états financiers ont été établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément à un référentiel comptable applicable. Un audit d'états financiers relève des missions d'assurance. Cette assurance élevée, mais non absolue du fait des limites de l'audit, est qualifiée d'« *assurance raisonnable* ».

Si l'on considère que le dirigeant d'entreprise doit satisfaire une multitude de parties prenantes, la seule prise en compte du lien actionnaires - dirigeant apparaît réductrice. L'entreprise est un centre d'intérêts multiples. Tous les *stakeholders* accordent de l'importance à l'information comptable et financière, enjeu du partage des succès et des échecs de l'entreprise. L'auditeur devient alors un élément non négligeable de l'équilibre entre le dirigeant et l'ensemble des autres *stakeholders*. Nous sommes confrontés à une relation d'agence très particulière, en ce sens :

- qu'il existe en fait une multiplicité de mandants pour le mandataire qu'est l'auditeur externe ;
- que ce mandataire a pour mission de contrôler la régularité, la sincérité et la fidélité de l'information comptable et financière diffusée par un autre mandataire des *stakeholders*, le dirigeant ;
- et que, dans ce cas bien particulier, le mandataire qu'est l'auditeur externe n'est pas rémunéré par ses mandants, mais par l'entité contrôlée.

Il est admis que la qualité de l'audit externe dépend de la compétence et de l'indépendance de l'auditeur (De Angelo, 1981a et 1981b).

Le rapport émis par l'auditeur est, pour les tiers, un instrument privilégié de contrôle ; il constitue un signal qui montre comment l'auditeur a accompli sa mission et quelles sont ses conclusions quant à la fiabilité de l'information financière.

L'audit interne en tant que dispositif de gouvernance

La définition de l'audit interne et l'appréhension de son périmètre d'action permettent de percevoir cette fonction comme un mécanisme de gouvernance d'entreprise.

L'audit interne constitue une « activité indépendante et objective qui donne à une organisation une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations, lui apporte ses conseils pour les améliorer, et contribue à créer de la valeur ajoutée. Il aide cette organisation à atteindre ses objectifs en évaluant, par une approche systématique et méthodique, ses processus de management des risques, de contrôle et de gouvernement d'entreprise, et en faisant des propositions pour renforcer leur efficacité » (définition approuvée par l'*Institute of Internal Auditors* - IIA - en 1999 et par l'Institut Français de l'Audit et du Contrôle Interne - IFACI - en 2000).

Les auditeurs internes assurent à la fois une mission d'assurance et une mission de conseil. Leur rôle est déterminé par la direction et leurs objectifs varient selon les exigences de celle-ci.

Adams (1994), prenant appui sur la théorie de l'agence et se fondant sur l'importance de l'asymétrie informationnelle entre dirigeants et actionnaires, indique que la présence ou non d'un département d'audit interne dans une organisation, ainsi que la nature des activités réalisées par cette fonction, semblent dépendre en grande partie du secteur d'activité, de la taille de la firme et de la structure de l'actionnariat. Mais, comme pour l'auditeur externe, la prise en considération de la seule relation dirigeant - actionnaire est insuffisante pour légitimer le rôle de l'audit interne, d'autant que cette fonction exerce une mission qui dépasse très largement le cadre du domaine financier. L'audit interne est un mécanisme de régulation des relations entre le dirigeant et les différentes parties prenantes.

En matière de gouvernance, l'auditeur interne remplit un triple rôle : il est à la fois partie prenante (ou dispositif de mise sous contrôle de l'organisation), juge et conseiller. En tant que juge et conseiller, il doit fournir des évaluations indépendantes objectives sur la pertinence et l'efficacité de la structure et des mécanismes de gouvernance et, agir en tant que catalyseur du progrès en préconisant des améliorations, afin d'accroître l'efficacité du processus de gouvernance.

Afin que l'audit interne puisse jouer valablement son rôle de garant des sécurités et d'acteur du changement, le Cadre de Référence International pour la Pratique Professionnelle (CRIPP)^{iv} de l'Audit Interne et de nombreux travaux de recherche d'origine anglo-saxonne ((Clark *et al.*, 1981 ; Plumlee, 1985 ; Harrell *et al.*, 1989 ; Albrecht *et al.*, 1988 ; Ridley et Chambers, 1998 ; Goodwin et Yeo, 2001 ; Al-Twaijry *et al.*, 2003) mettent en évidence les facteurs contribuant à sa compétence, à son objectivité et à son indépendance. En ce qui concerne ce dernier point, nous retiendrons plus particulièrement la nécessité d'un positionnement de cette fonction au plus haut niveau de l'organisation (un rattachement hiérarchique à la direction générale et un rattachement fonctionnel au comité d'audit) ainsi que l'existence d'une charte d'audit, approuvée par la direction générale et le comité d'audit (ou le Conseil d'administration).

Le comité d'audit en tant que dispositif de gouvernance

Le comité d'audit, qui est un autre acteur-clé de la gouvernance, est défini comme un corps consultatif émanant du conseil d'administration. Le comité d'audit protège les intérêts des parties prenantes de l'entreprise, en surveillant les actions des dirigeants et des opérationnels en termes de *reporting* financier, de management des risques et de contrôle interne. Là encore, les parties prenantes comprennent certes les actionnaires, mais aussi les autres *stakeholders*. L'ordonnance du 8 décembre 2008, qui a transposé la 8^{ème} Directive européenne, nous laisse penser que c'est de l'efficacité de l'ensemble des systèmes de contrôle interne et de gestion des risques dont le

comité d'audit est chargé d'assurer le suivi, et pas seulement de celle du contrôle interne et de la gestion des risques comptables et financiers.

Les rapports des groupes de réflexion en France (Viénot I, 1995 ; Viénot 2, 1999 ; Bouton, 2002), ainsi que les dispositions légales aux Etats-Unis (Loi Sarbanes-Oxley, 2002) et en France (ordonnance du 8 décembre 2008 transposant la 8^{ème} Directive européenne), prévoient des règles strictes relatives à la composition, aux attributions, et au fonctionnement du comité.

Le rapport Viénot I (1995) incite le comité d'audit à vérifier et à donner son avis sur les procédures internes de collecte et de contrôle des informations, à se pencher sur les opérations importantes à l'occasion desquelles aurait pu se produire un conflit d'intérêts et à rencontrer les directeurs et les personnes participant à l'élaboration ou au contrôle des comptes (y compris hors la présence des mandataires sociaux). Le rapport Bouton (2002), en plus de la dernière préconisation, recommande que le comité d'audit entende le responsable de l'audit interne, se prononce sur l'organisation de son service et soit destinataire des rapports de l'audit interne.

La loi Sarbanes-Oxley (2002), qui rend obligatoire le comité d'audit pour toutes les sociétés par actions et exige l'indépendance de tous ses membres ainsi qu'une expertise en matière comptable et financière, l'investit de tout pouvoir de superviser le processus d'audit. Déjà en 1999, les travaux de Braiotta cités par Piot (2005), mettaient en évidence que, dans le contexte nord-américain, le comité d'audit devait effectuer la « consolidation des programmes d'audit internes et externes pour éviter les redondances et minimiser l'inefficacité de la vérification ».

En vertu des dispositions de la 8^{ème} directive européenne (article 39-2), le comité d'audit a pour missions de :

- suivre le processus d'élaboration de l'information financière ;
- contrôler l'efficacité des systèmes de contrôle interne, de l'audit interne et de la gestion des risques de la société ;
- superviser le contrôle légal des comptes annuels et de comptes consolidés ;
- examiner et suivre l'indépendance du contrôleur légal ou du cabinet d'audit ;
- procéder à une sélection préalable du contrôleur légal ou du cabinet d'audit dont la désignation est proposée.

Ainsi, le comité d'audit doit non seulement protéger l'indépendance de l'audit interne et de l'audit externe, mais aussi adopter une vision intégrée de la fonction d'audit et veiller à la coordination entre audit interne et audit externe.

1.2 Les résultats des études portant sur les relations bi-polaires

Les relations audit interne – audit externe

L'audit externe, dont l'objectif est de certifier la régularité, la sincérité et l'image fidèle des comptes et dont l'indépendance est protégée juridiquement et statutairement, est légitimé par le courant disciplinaire partenarial de la gouvernance. Selon cette approche, l'entreprise est conçue comme un nœud de contrats et l'audit externe est un des dispositifs mis en œuvre pour empêcher ou réduire les conflits d'intérêts entre parties prenantes à l'entreprise.

L'audit interne, parce qu'il remplit, à côté d'une mission traditionnelle d'assurance, une mission de conseil, est un mécanisme de gouvernance paraissant légitimé à la fois par le courant disciplinaire et par le courant cognitif de la gouvernance. Selon ce dernier, l'organisation est

appréhendée comme un lieu de connaissances, et le système de gouvernance devient « l'ensemble des mécanismes permettant d'avoir le meilleur potentiel de création de valeur par l'apprentissage et l'innovation » (Charreaux, 2004). L'indépendance de l'auditeur interne n'étant pas garantie juridiquement, et l'auditeur interne étant un membre à part entière de l'organisation contrôlée, on pourrait être tenté de dire que l'aspect disciplinaire est moins « puissant » que dans le cas de l'auditeur externe.

Nous comprenons alors que la coopération entre audit interne et audit externe est source de bienfaits non négligeables. L'ensemble audit interne *plus* l'audit externe semble constituer un dispositif agissant simultanément sur les dimensions disciplinaires et cognitives du processus de création / répartition de la valeur. Il participerait ainsi à la reconstruction de la vision financière de la gouvernance élargie aux dimensions cognitives (Charreaux, 2004).

Les avantages en matière de partage des connaissances et de complémentarité des savoir-faire sont flagrants. En effet, auditeurs internes et auditeurs externes sont amenés, dans le cadre de leur mission, à évaluer le dispositif de contrôle interne. En outre, les méthodologies que ces professionnels déploient, bien que différentes l'une de l'autre, s'appuient toutes les deux sur une approche par les risques.

Une coopération des auditeurs internes et externes représenterait un moyen de rendre le processus d'audit global plus efficace et plus efficient (Felix *et al.*, 1998 ; Moore et Hodgson, 1993).

Elle permettrait de réaliser des économies de coûts, par rapport à une situation où les deux acteurs travailleraient de manière complètement séparée. Selon Felix *et al.* (2001) et Haron *et al.* (2004), la coopération de l'audit interne avec l'audit externe permet d'abaisser le montant des honoraires versés aux auditeurs externes. Cet argument revêt un intérêt particulier dans un contexte de pression sur les honoraires des contrôleurs légaux des comptes. De même, le développement du département d'audit interne peut être vu comme un stratagème de la part des dirigeants souhaitant réduire le coût de surveillance généré par l'audit externe tout en signalant aux propriétaires et aux autres *stakeholders* que l'étendue de l'audit n'est pas réduite.

Les modalités de la coopération audit interne - audit externe sont formellement prévues par les normes édictées par les deux professions : la Norme internationale pour la pratique professionnelle de l'audit interne 2050 « Coordination » et plus particulièrement la première Modalité Pratique d'Application de celle-ci (2050-1) et la NEP 610 « Prise de connaissance et utilisation des travaux de l'audit interne »^{vi}.

Celles-ci mettent l'accent sur l'intérêt de la coopération, la délimitation des responsabilités, la réalisation d'évaluations respectives et la nécessité de rencontres et d'échanges réguliers. Nous retiendrons en particulier que selon la norme 2050 de l'IIA, « afin d'assurer une couverture adéquate et d'éviter les doubles emplois, le responsable de l'audit interne devrait partager des informations et coordonner les activités avec les autres prestataires internes et externes d'assurance et de conseil ».

Les deux référentiels professionnels suggèrent néanmoins la possibilité de divergences dans la nature et l'intensité de la relation audit interne – audit externe.

Felix *et al.* (2001) indiquent que celle-ci est influencée par la perception qu'a l'auditeur externe de la qualité du département et des travaux d'audit interne, ainsi que, en fonction du niveau de risque inhérent^{vi}, par la disponibilité des auditeurs internes, et l'étendue de la coordination entre auditeurs externes et auditeurs internes.

L'auditeur externe recherchera l'aide de l'audit interne si les connaissances de ce dernier sont spécifiques. En particulier, un secteur d'activité et/ou une organisation complexes peuvent exercer une influence sur le niveau d'interaction (Morill et Morill, 2003). Par ailleurs, la qualité de l'audit interne a un impact sur le degré de confiance de l'auditeur externe dans les travaux de l'audit interne (Haron *et al.*, 2004 ; Felix *et al.*, 2001 ; Krishnamoorthy, 2002).

Zain *et al.* (2006) indiquent une association positive entre la taille du département d'audit interne et le niveau d'expérience en audit des personnes du département, d'une part, et les échanges entre l'audit interne et l'audit externe, d'autre part.

Bien que le rôle de conseil affecte l'objectivité perçue de l'auditeur interne, elle n'a qu'un effet limité sur la phase de planification de l'audit externe. On observe une augmentation du nombre d'heures de travail budgétées, seulement si l'auditeur interne est susceptible de recevoir une prime de motivation (Dezoort *et al.*, 2001).

S'ils apparaissent évidents en terme de compétences, les effets de synergie en matière d'indépendance restent cependant à démontrer. De même, il conviendrait d'analyser l'intervention du comité d'audit dans la relation auditeur interne – auditeur externe.

Les relations audit interne – comité d'audit

Un comité d'audit efficace, c'est-à-dire indépendant et expert en matière comptable et financière, est susceptible de renforcer le poids et l'efficacité de l'audit interne (Braiotta, 1999 ; Verschoor, 1992). Pour cela, l'audit interne doit rendre compte directement au comité d'audit, ce qui accroît son indépendance (Scarbrough *et al.*, 1998).

La tenue de réunions régulières entre le comité d'audit et les auditeurs internes est un important moyen d'améliorer l'efficacité de l'audit interne (Verschoor, 1992 ; Scarbrough *et al.*, 1998). En raison de la nature sensible des résultats de l'audit interne, les réunions doivent idéalement se dérouler en l'absence des dirigeants (Kalbers, 1992 ; Braiotta, 1999). Le niveau d'interaction entre le comité d'audit et la fonction d'audit interne est plus élevé, lorsque le comité d'audit se compose uniquement d'administrateurs indépendants (Goodwin et Yeo, 2001) ; Scarbrough *et al.*, 1998).

Il est également souhaitable que le comité d'audit soit impliqué dans la nomination, et le congédiement du responsable de l'audit interne (Scarbrough *et al.*, 1998 ; McHugh et Raghunandan, 1994). La perception de ce rôle du comité d'audit devrait inciter les auditeurs à assumer leurs responsabilités et communiquer leurs résultats de façon objective, sans crainte de menaces de la part des *managers*.

Scarbrough *et al.* (1998) ont mis au jour une association positive de l'accès privé du responsable de l'audit interne au comité d'audit avec l'implication du comité d'audit dans la décision de renvoi de l'auditeur interne, d'une part, et avec la fréquence des réunions, d'autre part.

L'indépendance des membres du comité est associée avec des variables telles que la fréquence et la longueur des réunions, le caractère privé de ces réunions, et l'implication dans les décisions de révocation du responsable de l'audit interne. La proportion des membres du comité avec une expérience en comptabilité ou en finance est liée à la fréquence à laquelle ils revoient le travail de l'audit interne (Goodwin, 2003 ; Raghunandan *et al.*, 2001).

Ainsi, un comité d'audit efficace semble garantir et consacrer l'indépendance de l'audit interne.

Par ailleurs, Zain et al. (2006) mettent en évidence que les caractéristiques du comité d'audit ont une influence sur l'évaluation par les auditeurs internes de leur contribution à l'audit externe. En particulier, il existe une association positive entre l'appréciation par les auditeurs internes de leur contribution à l'audit externe et trois caractéristiques des comités d'audit : la proportion des membres indépendants du comité d'audit, le niveau de connaissance en comptabilité et en audit des membres du comité d'audit, et les revues par le comité d'audit des programmes et des budgets d'audit interne, et de leur coordination avec les auditeurs externes.

Enfin, l'audit interne constitue un relais essentiel pour le comité d'audit (IFACI, 2002). Une fonction d'audit interne forte peut accroître l'efficacité du comité d'audit dans l'accomplissement de ses missions (Bishop *et al.*, 2000 ; Turner, 1999). Gendron et al. (2004) ont montré que le comité d'audit s'appuie sur le résultat des travaux de l'audit interne pour se forger sa propre appréciation de l'efficacité du contrôle interne. L'audit interne, grâce à sa connaissance approfondie et unique des dispositifs de contrôle interne et de management des risques couplée avec sa position privilégiée au sein de l'organisation, peut être considéré comme un « *provider of comfort* » pour le comité d'audit (Sarens *et al.*, 2009, Gendron *et al.*, 2004 ; Gendron et Bédard, 2006). Les présentations et les rapports écrits formels, ainsi que les échanges informels entre ces deux acteurs, sont les sources de cette tranquillité d'esprit. L'audit interne permet de réduire les problèmes d'asymétrie informationnelle entre les membres du comité d'audit et les opérationnels au sein de l'organisation (Raghunadan *et al.*, 2001 ; Scarbrough *et al.*, 1998).

Il convient tout-de-même de noter que même les travaux les plus récents, réalisés dans les pays anglo-saxons (Turley et Zaman, 2007 ; Beasley *et al.*, 2009), insistent sur la diversité des situations en ce qui concerne les relations et les échanges entre comité d'audit et audit interne.

Les relations comité d'audit – auditeur externe

Un facteur influençant la capacité de l'auditeur externe à résister aux pressions de l'audité, en cas de jugements différents sur le traitement de certaines transactions, est constitué par le degré de maturité des structures de gouvernance en place et notamment par la présence et l'implication du comité d'audit (Beattie *et al.*, 2000 ; Awadallah, 2007). Le comité d'audit, de par son existence et ses interventions directes, semble protéger l'indépendance de l'auditeur externe.

La loi Sarbanes-Oxley (Sections 301, 204, 301), le règlement relatif au comité d'audit de la *Securities Exchange Commission* (SEC), émis en avril 2003, ainsi que la 8^{ème} Directive européenne (articles 39-2 et 39-3) prévoient notamment que :

- le comité d'audit est directement responsable de la nomination, de la rémunération et de la supervision des auditeurs de la société et de la surveillance de leurs travaux (y compris la résolution de tout conflit entre la direction et les auditeurs à propos du *reporting* financier) ;
- l'auditeur externe doit informer le comité d'audit des traitements de l'information comptable qui ne respecteraient pas les principes comptables généralement reconnus, et des échanges écrits avec la direction.
- le comité d'audit (...) doit pré-approuver tout service fourni par l'auditeur (autre que la certification).

Le comité d'audit peut être considéré comme un médiateur aidant à la résolution des conflits entre auditeurs externes et direction (Stewart et Munro, 2007).

Ce rôle implique que l'auditeur externe soit fréquemment entendu en dehors de la présence du management.

Cependant, une étude de Cohen *et al* (2002) a montré que les auditeurs externes percevaient les comités d'audit comme inefficaces et dotés d'un faible pouvoir. Gibbins *et al.* (2001, 2005, 2008) ont constaté que les auditeurs externes et les audités considèrent que le comité d'audit est sans importance dans le processus de négociation. Ces résultats sont à nuancer en fonction de l'expertise, de l'expérience et de l'indépendance des membres du comité d'audit (DeZoort et Salterio, 2001 ; Zhang *et al.*, 2007).

Par ailleurs, l'auditeur externe, en faisant part au comité d'audit des questions fondamentales soulevées par le contrôle légal, notamment des faiblesses majeures du contrôle interne en rapport avec le processus d'élaboration de l'information financière, assiste le comité d'audit dans l'accomplissement de ses prérogatives.

Enfin, il est possible de s'interroger sur l'influence que peut exercer la présence d'un comité d'audit sur la planification et la réalisation de la mission de l'auditeur externe. L'existence, et, plus encore, l'indépendance du comité d'audit tend à entraîner un renforcement des diligences mises en œuvre par l'auditeur externe (Taurigana et Mangena, 2008 ; Stewart et Munro, 2007). Si les auditeurs sont conscients que des comités d'audit forts font décroître le risque de fraude de la part de la direction, ils n'utilisent pas cette connaissance pour réduire le nombre d'heures de travail consacré à l'évaluation du risque de fraude (Asare *et al.*, 2003).

Les développements qui précèdent mettent en évidence qu'audit interne, comité d'audit et audit externe constituent trois dispositifs complémentaires de la gouvernance et que leur interaction serait un moyen de rendre le processus global d'audit plus efficace en vue d'une meilleure gouvernance. Cependant, les études sont parcellaires et ne permettent pas réellement de conclure. Il importe d'examiner plus en profondeur la relation et l'interaction entre ces trois types d'acteurs, en prenant soin d'obtenir et de confronter le point de vue de chacun.

2. Une forme aménagée d'enquête Delphi pour identifier et caractériser l'interaction entre les trois acteurs-clés du processus de gouvernance

Comme le montre la revue de littérature précédente, les recherches (anglo-saxonnes essentiellement) se sont à ce jour – et à notre connaissance – focalisées soit sur un seul des trois acteurs, soit sur l'une ou l'autre des relations bi-polaires. Notre objectif est de considérer dans une seule étude les trois acteurs et leur interaction. Nous retiendrons la définition de l'interaction sociale donnée par Morin (1977), selon laquelle « les interactions sont des actions réciproques modifiant le comportement ou la nature des éléments, corps, objets, phénomènes en présence ou en influence ». L'interaction implique « une relation interhumaine par laquelle une intervention verbale, une attitude, (...) une action provoquent une action en réponse, qui retentit sur l'initiateur ».

2.1 Les objectifs de la recherche

Notre travail de recherche vise à :

- clarifier le rôle de chacun des trois acteurs dans la gouvernance de l'entreprise ;
- déterminer s'il existe différentes formes d'interaction entre les trois acteurs et, si tel est le cas, de la caractériser : simple coexistence, consultation, intégration, coordination, coopération, collaboration, supervision ;
- identifier les facteurs (réglementation, secteur d'activité, taille et degré de complexité de l'organisation, risque d'audit, attributs des acteurs, ancienneté des relations, confiance, etc.) qui ont une influence sur le mode et le niveau d'interaction ;
- mettre en évidence les conditions d'efficacité de l'interaction ;
- analyser les bienfaits perçus de l'interaction pour chacun des acteurs et pour la gouvernance : partage des connaissances, complémentarité des compétences et des rôles, renforcement de l'indépendance, amélioration de la qualité de l'audit, accroissement du niveau d'assurance des parties prenantes (y compris les deux autres acteurs de la triade).

Pour atteindre ces objectifs, nous avons choisi de conduire une enquête Delphi sous une forme aménagée.

2.2 La méthodologie

Initialement, la méthode d'enquête Delphi a pour but la mise en évidence de convergences d'opinion et de dégager un consensus sur des sujets précis en questionnant un groupe d'experts préalablement sélectionnés.

Notre procédure d'enquête Delphi est dite aménagée pour deux raisons.

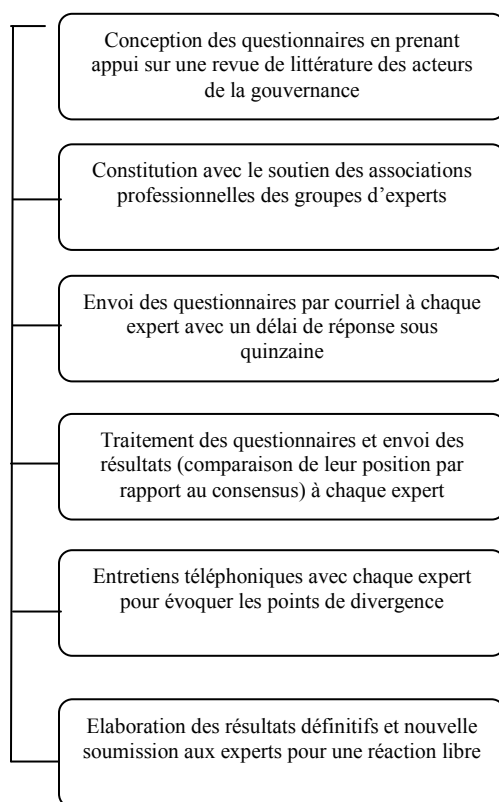
En premier lieu, nous avons distingué trois groupes d'experts et non un seul comme le préconise le cahier des charges d'une enquête Delphi. Avec l'aide respectivement de l'IFACI, de l'IFA^{vii} et de la CNCC^{viii}, sept directeurs de l'audit interne^{ix} exerçant leur profession dans des sociétés faisant appel public à l'épargne, sept membres de comité d'audit et sept auditeurs externes^x intervenant dans des sociétés cotées ont accepté de participer à cette enquête.

La seconde raison réside dans un aménagement de la procédure elle-même. Théoriquement, quatre étapes sont nécessaires : identification de la position de chaque expert, interview uniquement des experts présentant une position divergente du consensus, soumission des résultats à l'ensemble des experts pour une première réaction et proposition des résultats définitifs à chaque expert pour une seconde réaction. Les étapes 2 et 3 ont été fusionnées, parce que chaque expert présentait des divergences par rapport au consensus identifié lors de la phase 1 et qu'ils n'avaient que peu de temps à accorder à ce type d'enquête.

A partir de la revue de la littérature sur le rôle de ces trois acteurs de la gouvernance et sur les relations qu'ils entretiennent entre eux, nous avons élaboré trois questionnaires à destination de chaque groupe d'experts visant à vérifier la validité de certains résultats obtenus dans des contextes anglo-saxons et à caractériser l'interaction et les conditions de celle-ci (Cf. Figure n°1). Après quelques questions factuelles, les questionnaires ont été structurés pour chaque acteur autour de trois axes :

- la vision de leur propre rôle par rapport au processus de gouvernance de l'entreprise ;
- leur perception du rôle des autres acteurs participant au processus de gouvernance de l'entreprise ;
- leur vision des liens noués avec chaque acteur du processus de gouvernance de l'entreprise.

Figure n°1. Les étapes de la procédure d'enquête



Plusieurs formes de questions fermées ont été posées. Une grande majorité des questions repose sur une échelle de mesure de 1 à 7 ou sur une demande de hiérarchisation de critères (Cf. encadré n°1).

Encadré n°1. Exemple de questions posées aux experts

13. Comment jugez-vous de façon générale l'efficacité d'un comité d'audit ?

1	2	3	4	5	6	7
Pas du tout satisfaisant						Tout à fait satisfaisant
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

14. Plusieurs tâches sont à effectuer par un comité d'audit. Hiérarchisez les tâches à effectuer par un comité d'audit (1 pour la plus importante).

- ☐ Supervision du contrôle interne ;
- ☐ Supervision du processus de management des risques ;

<input type="checkbox"/>	Revue des états financiers ;
<input type="checkbox"/>	Appréciation de la qualité des diligences des auditeurs interne et externe ;
<input type="checkbox"/>	Revue et allocation des ressources de l'audit interne et de l'audit externe ;
<input type="checkbox"/>	Consolidation des programmes de l'audit interne et des programmes de l'audit externe;
<input type="checkbox"/>	Revue des synthèses et rapports des auditeurs internes et des auditeurs externes ;
<input type="checkbox"/>	Règlement/arbitrage des conflits auditeurs / dirigeants ;
<input type="checkbox"/>	Autre : <input type="text"/>

Les questionnaires ont été envoyés par courriel à chaque expert le 14 octobre 2008 en leur demandant de bien vouloir le retourner dûment rempli sous une quinzaine de jours.

Après avoir récupéré l'ensemble des questionnaires renseignés par les experts, ils ont été traités par groupe d'experts afin d'identifier l'existence d'un consensus au sein de chaque groupe. Pour les questions donnant lieu à une échelle de mesure, le consensus est considéré comme étant la moyenne des notes attribuées par les experts du groupe. En ce qui concerne les questions plus qualitatives (celles ne comportant pas d'échelle de mesure), nous avons identifié le consensus comme la réponse présentant la fréquence la plus élevée. Cette synthèse établie, nous l'avons faite parvenir à chaque expert sous la forme d'une page Excel comparant la réponse de l'expert au consensus pour chacune des questions posées.

Après avoir laissé à chaque expert le temps de prendre connaissance des résultats, nous avons fixé un rendez-vous téléphonique pour la semaine suivant l'envoi des résultats afin de faire réagir chaque expert sur deux aspects:

- les points de divergence par rapport au consensus du groupe ;
- la perception de leur rôle par les deux autres groupes d'expert.

Nous avons considéré qu'il existait une divergence d'opinion dès lors que la note attribuée par l'expert s'écartait de deux points au moins de la moyenne calculée pour le groupe d'expert. Concernant les questions qualitatives, nous avons considéré qu'il existait une divergence lorsque l'expert n'avait pas donné la réponse présentant la fréquence la plus élevée. Pour des raisons de temps que chaque expert avait à nous accorder, nous avons volontairement limité l'entretien téléphonique à une trentaine de minutes en guidant l'entretien et en leur demandant de bien vouloir réagir librement sur les points de divergence d'abord et sur la perception de leur rôle par les deux autres groupes d'experts ensuite. Les entretiens téléphoniques se sont déroulés du 08 décembre au 23 décembre 2008.

Prenant en considération les remarques de chaque expert lors de ces entretiens téléphoniques, une nouvelle feuille de résultats a été réalisée. Cette feuille comporte les résultats du groupe d'experts ainsi que les résultats des deux autres groupes d'acteurs. Ces résultats ont été soumis à l'ensemble des experts avec possibilité pour eux de réagir librement par retour de courriel.

3. Du rôle de chaque acteur en matière de gouvernance à la nature et aux bienfaits de l'interaction

Les résultats seront présentés en reprenant les différents objectifs que nous avons donnés à cette enquête. Nous évoquerons d'abord la perception que chaque acteur du processus global d'audit a de son rôle et de celui des autres en matière de gouvernance d'entreprise. Les interactions seront ensuite caractérisées en cherchant à identifier les facteurs influençant les modalités et le niveau de l'interaction ainsi que les conditions d'efficacité de celle-ci. Enfin, nous analyserons les bienfaits perçus de l'interaction pour chacun des acteurs et pour la gouvernance de l'entreprise. La discussion a pour objectif d'infirmer ou de confirmer, dans le contexte français, les résultats avancés par plusieurs études nord-américaines ayant porté sur les relations bi-polaires entre acteurs du processus de gouvernance d'entreprise.

3.1 Clarification du rôle de chaque acteur en matière de gouvernance de l'entreprise

Nous avons interrogé chaque groupe d'experts sur leur perception respective de leur rôle en matière de gouvernance de l'entreprise, ainsi que sur leur vision du rôle des autres acteurs du processus global d'audit. Avant d'exposer ces représentations, nous avons pris soin de vérifier si chaque expert avait une conception similaire de la gouvernance de l'entreprise. Pour cela, nous leur avons proposé quatre définitions issues de la synthèse proposée par Charreaux (2004) :

- la vision disciplinaire actionnariale selon laquelle la gouvernance est l'ensemble des mécanismes permettant aux actionnaires d'exercer un contrôle sur le processus de décisions-actions des dirigeants ;
- la vision disciplinaire partenariale selon laquelle la gouvernance est l'ensemble des mécanismes permettant de s'assurer qu'aucune partie prenante de l'entreprise ne s'accapare durablement une part de richesses trop importante au détriment des autres ;
- la vision cognitive selon laquelle la gouvernance est l'ensemble des mécanismes permettant d'avoir le meilleur potentiel de création de valeur par l'apprentissage et l'innovation ;
- la vision cognitive et disciplinaire selon laquelle la gouvernance est l'ensemble des mécanismes agissant simultanément sur les dimensions disciplinaires et cognitives du processus de création/répartition de la valeur.

Même s'il existe, au sein de chaque groupe, des experts ayant une conception divergente, une forte majorité d'entre eux a une vision commune de la gouvernance. Les groupes des auditeurs externes et les membres de comité d'audit retiennent la première définition, c'est-à-dire la définition disciplinaire actionnariale. Par contre, le groupe des auditeurs internes a retenu majoritairement (57% des réponses) la vision disciplinaire et cognitive de la gouvernance. Cette position peut être expliquée par le fait que l'audit interne réalise une mission d'assurance et une mission de conseil, et constitue donc un mécanisme de gouvernance justifié à la fois par la vision disciplinaire et par la conception cognitive de la gouvernance.

Les membres de chaque groupe d'experts se considèrent comme des dispositifs de gouvernance de l'entreprise. Nous avons cependant pu constater qu'une part significative des auditeurs externes (43%) ne percevait pas l'audit externe comme un mécanisme de gouvernance. Cette position a été défendue lors de l'entretien téléphonique en motivant leur choix par le fait que leur rôle premier est et restera la certification des comptes. Les commissaires aux comptes participent au processus de gouvernance de l'entreprise, mais ne peuvent pas être considérés, pour autant, comme un dispositif de gouvernance à part entière. Il est intéressant de constater également que lorsqu'il est demandé aux experts de positionner l'importance du rôle de chaque acteur en

matière de gouvernance, quel que soit le groupe auquel le répondant appartient, le comité d'audit apparaît en première place, devant l'audit interne et l'audit externe (Cf. Tableau 1 ci-après).

Tableau n°1. Perception de l'importance de leur rôle et du rôle des autres acteurs en matière de gouvernance de l'entreprise*.

	Auditeurs internes		Auditeurs externes	Membres de comité d'audit
Auditeurs internes	5,28 (participation)	4,42 (évaluation)	6,14	6,57
Auditeurs externes	5,71 (participation)	5 (évaluation)	5,85	6,57
Membres de comité d'audit	5,33 (participation)	3,66 (évaluation)	6,14	6,43

* moyenne des notes attribuées par les experts du groupe en prenant appui sur une échelle de 1 (peu important ou peu satisfaisant) à 7 (très important ou très satisfaisant). **La lecture du tableau se fait en ligne.** Par exemple, les auditeurs externes positionnent l'importance du rôle des auditeurs internes en matière de participation au processus de gouvernance de l'entreprise à 5,71. Les auditeurs externes positionnent l'importance du rôle des auditeurs internes à matière d'évaluation du processus de gouvernance à 5 sur une échelle de 7. Ils considèrent que l'importance de leur rôle en matière de gouvernance est de 5,85 alors que leur vision de l'importance du rôle du comité d'audit est à 6,57.

L'ensemble des experts considère que les principales missions à accomplir par un comité d'audit sont : la revue des états financiers, la supervision du contrôle interne et la supervision du management des risques. Chaque groupe ne classe cependant pas ces rôles dans le même ordre. Les auditeurs externes et les membres de comité d'audit placent la revue des états financiers en tête de liste. Les auditeurs internes donnent comme première mission au comité d'audit la supervision du management des risques. Cette dernière remarque tient au fait que l'activité de l'audit interne dépasse largement les dimensions comptables et financières et que le cœur de métier de cette fonction s'est progressivement déplacé du contrôle interne vers le management des risques, notion plus englobante. Les auditeurs internes attendent alors du comité d'audit qu'il exerce sa supervision sur un champ élargi. Les membres de comité d'audit et les auditeurs externes interrogés semblent, pour la plupart d'entre eux, avoir adopté une vision plus restrictive de la responsabilité du comité d'audit, et de l'exercice des missions qui lui sont confiées par l'ordonnance du 8 décembre 2008.

Par ailleurs, le rôle des auditeurs internes en matière d'évaluation du processus de gouvernance de l'entreprise est considéré comme moyennement important par rapport à sa participation au processus de gouvernance de l'entreprise. Les auditeurs internes avouent même ne pas effectuer ou effectuer rarement une évaluation de ce processus et encore moins prodiguer des conseils en la matière, même si la définition officielle de l'audit interne les y contraint. En effet, les auditeurs internes se trouvent dans une position délicate, lorsqu'il s'agit d'apprécier le fonctionnement et l'efficacité du conseil d'administration, du comité d'audit, de la direction générale de l'organisation dont ils font partie et auxquels ils sont rattachés fonctionnellement ou

hiérarchiquement. Cependant, avec la multiplication des opérations de fusions/acquisitions, la maison mère doit s'assurer que les principes de gouvernance sont bien appliqués par les entités faisant partie de son périmètre de consolidation. La majorité des auditeurs internes interrogés évaluent régulièrement le processus de gouvernance des filiales de leur entreprise.

3.2 Caractérisation de l'interaction et identification des facteurs influençant les modalités et le niveau d'interaction

La nature de l'interaction entre les acteurs du processus de gouvernance de l'entreprise

Caractériser les formes d'interaction revient à qualifier la nature des liens entre chaque acteur. Nous avons cherché à identifier s'il y avait :

- une simple coexistence, sans véritable relation ou échange ;
- une consultation, qui consiste à prendre l'avis d'une autre partie ou l'un de l'autre ;
- une intégration des travaux réalisés par une autre partie, sans avoir à les refaire ;
- une coordination, qui implique l'organisation du travail de plusieurs acteurs (deux ou trois, dans notre cas), en fonction de leurs missions et compétences, en vue d'un objectif ;
- une collaboration, faisant référence à un partage et un échange de compétences et de connaissances, à l'élaboration en commun d'une opinion négociée et consensuelle ;
- une coopération, définie comme un partage des tâches entre les différents participants et une juxtaposition des apports de chacun ;
- une supervision, c'est-à-dire un contrôle, une vérification d'un travail réalisé par une autre partie, sans rentrer dans les détails.

Il apparaît clairement, au sein de nos résultats que l'interaction entre comité d'audit et les deux autres acteurs relève de la supervision : participation du comité au processus de nomination des auditeurs externes, validation du plan annuel des travaux de l'audit externe et de celui des travaux de l'audit interne, de leur budget, vérification de l'adéquation des moyens internes et externes de l'audit interne, vérification de la mise en œuvre des actions décidées à la suite de l'audit, planification et organisation de réunions « en privé » avec le directeur de l'audit interne ou avec l' (ou les) auditeurs(s) externe(s), etc.

La majorité des personnes interrogées, quelle que soit la catégorie d'experts à laquelle ils appartiennent, mettent l'accent sur l'importance des réunions « en privé » c'est-à-dire sans la présence de la direction générale, lorsqu'il s'agit de créer une relation de confiance entre le comité d'audit et les deux autres acteurs. Néanmoins, il existe des entreprises, dans lesquelles cette pratique n'existe pas (Cf. Tableau n°2).

Tableau n°2. Fréquence des rencontres entre les 3 acteurs clés

	Auditeur interne	Comité d'audit	Auditeur externe
En moyenne, avec quelle fréquence rencontrez-vous les auditeurs internes ?	x	57% des experts donnent une fréquence de 1 à 2 fois par an	72% des experts donnent une fréquence de 3 à 5 fois
Sous quelle forme ces		La forme de réunion la plus citée en présence de	La forme de réunion la plus citée est le tête à tête

réunions ont lieu ?		la Direction Générale	
En moyenne, avec quelle fréquence rencontrez-vous les membres du comité d'audit ? Sous quelle forme ces réunions ont lieu ?	72% des experts donnent une fréquence de 3 à 5 fois par an La forme de réunion la plus citée est la réunion en présence de la Direction Générale	x	85% des experts donnent une fréquence de 3 à 5 fois par an La forme de réunion la plus citée est la réunion en présence de la Direction Générale
En moyenne, avec quelle fréquence rencontrez-vous les auditeurs externes ? Sous quelle forme ces réunions ont lieu ?	43% des auditeurs donnent une fréquence entre 3 et 5 fois par an La forme la plus citée est la réunion en tête à tête	72% des experts donnent une fréquence de 1 à 2 fois par an La forme la plus citée est la réunion en présence de la Direction Générale	x

La supervision vise également l'amélioration des compétences professionnelles, des prestations offertes, des conditions de travail. Elle aide à prendre de la distance et donc à mieux gérer des situations complexes et les conflits d'intérêt. Pour qu'un travail de maturation puisse avoir lieu, la supervision doit être rythmée par des rencontres ayant lieu de façon régulière.

Lors de la phase d'entretien, les 3 groupes d'experts ont signalé qu'une bonne relation et des échanges réguliers entre les deux autres acteurs sont souhaitables. Cela accroît la confiance de l'auditeur externe dans les travaux de l'auditeur interne et réciproquement. Cela contribue également à la tranquillité d'esprit des membres du comité d'audit si auditeurs internes et auditeurs externes échangent régulièrement et confrontent leurs visions.

Le comité d'audit ne semble cependant pas jouer un rôle de coordination des activités de l'audit interne et de l'audit externe.

L'interaction entre auditeur interne et auditeur externe est plus délicate à caractériser eu égard aux résultats de l'enquête. Les normes professionnelles prônent pour la multiplication des échanges entre les deux professions parce que complémentaires. Ceci est reconnu par les auditeurs externes, qui positionnent à 5,57 sur une échelle de 7 l'importance d'une coopération entre auditeur interne et auditeur externe (Cf. Tableau 3 ci-après). La reconnaissance de l'importance de cette coopération est moins forte pour les auditeurs internes qui à la même question positionnent l'échelle à 4,85 (Cf. Tableau 3 ci-après). Les auditeurs externes semblent ainsi éprouver un besoin plus important de consulter ou de prendre appui sur les travaux des professionnels de l'audit interne : ils reconnaissent ainsi indirectement l'importance du rôle joué par cette fonction, les avantages que procurent sa position au sein de l'organisation et son large périmètre d'intervention.

Tableau n°3. Interaction auditeur interne / auditeur externe

Interaction Auditeur interne (AI) / Auditeur externe (AE)	AI	AE

Perception de l'importance d'une coopération AI et AE pour développer une bonne gouvernance	4,85(*)	5,57
Degré de satisfaction de leur coopération avec l'autre acteur	4,28	4
Importance du recours aux travaux de l'autre acteur	4,14	3
Degré de confiance accordée aux travaux de l'autre acteur	4,71	4,43

(*) moyenne des notes attribuées par les experts du groupe en prenant appui sur une échelle de 1 (peu important ou peu satisfaisant) à 7 (Très important ou très satisfaisant)

Même si la relation entre les deux s'est améliorée (c'est-à-dire que les deux fonctions ne font pas que simplement coexister), elle n'est aujourd'hui que moyennement satisfaisante pour les deux groupes. Auditeurs internes et auditeurs externes ont ainsi une position commune concernant le partage des travaux, en reconnaissant finalement avoir recours de façon peu importante aux travaux de l'autre.

Il faut dire que l'impact des évolutions législatives relatives à l'obligation d'information sur le contrôle interne paraît ambigu :

- d'un côté, elles semblent inciter à une multiplication des échanges, une intensification de la communication entre l'auditeur interne et l'auditeur externe, et à une utilisation accrue des travaux de l'audit interne par l'audit externe ;
- de l'autre, on peut concevoir que les auditeurs externes, confrontés à un accroissement de leur niveau de responsabilité et d'engagement en matière d'évaluation du contrôle interne, souhaitent refaire par eux-mêmes les tests, de peur de porter atteinte à leur indépendance, en s'appuyant sur des travaux et des documents réalisés par des membres de l'entreprise contrôlée.

Il apparaît pourtant nécessaire que l'audit externe examine les travaux de l'audit interne pour s'assurer qu'aucune déficience du contrôle interne ou du management des risques impactant le processus d'élaboration et de diffusion de l'information comptable et financière ne lui échappe.

L'élément inquiétant est que chaque groupe déclare avoir moyennement confiance dans les travaux produits par l'autre groupe.

On ne peut donc pas parler de coopération, ni de coordination, ni collaboration, ni d'intégration entre l'audit interne et l'audit externe. Le concept le plus adéquat pour décrire cette relation est la consultation non systématique (de l'autre acteur et de ses travaux).

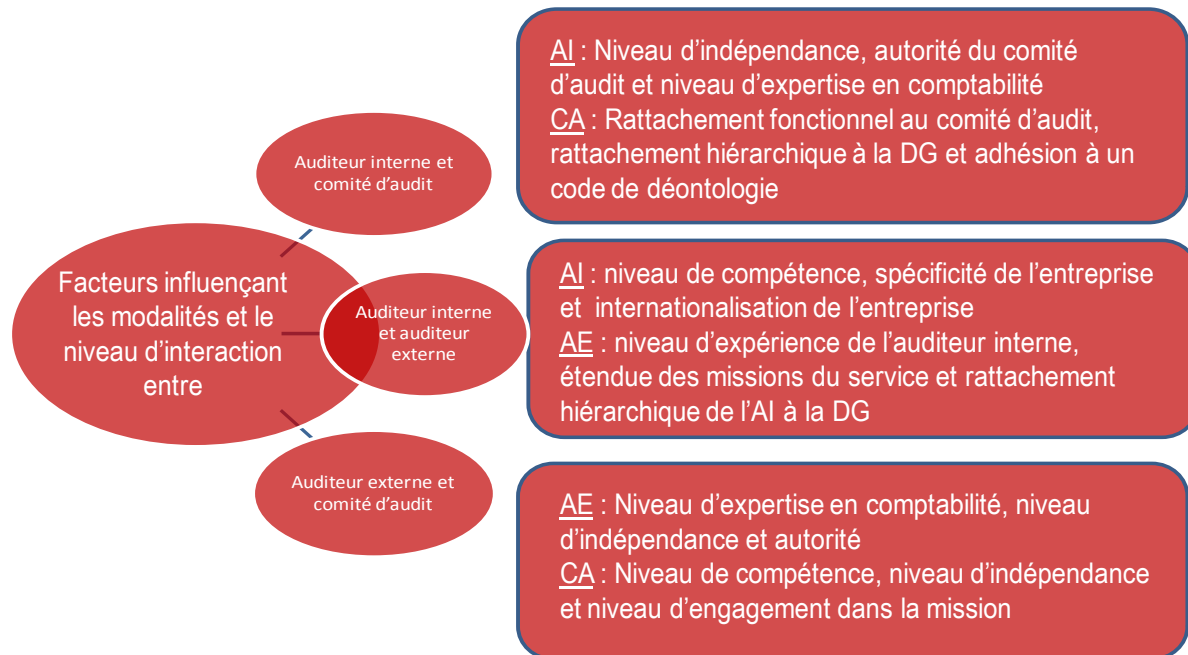
Ces résultats nous amènent à rechercher les éléments incitatifs à une plus forte interaction entre les différents acteurs. Il est à noter qu'il est impossible d'atteindre le stade de la collaboration entre auditeur externe et auditeur interne, dans la mesure où chacun doit rester libre et maître de son appréciation et de son opinion finale.

Les facteurs influençant les modalités et le niveau d'interaction

Afin de les identifier, nous avons interrogé les experts sur les conditions d'efficacité de chaque acteur en matière de gouvernance en posant le postulat que plus un acteur sera efficace, plus les autres seront incités à coopérer. Les résultats hiérarchisés sont synthétisés dans la figure ci-après (figure n°2).

Figure n°2. Les facteurs susceptibles d'affecter les modalités et le niveau d'interaction

*AI : 3 réponses les plus fréquentes fournies par les auditeurs internes
CA : 3 réponses les plus fréquentes mentionnées par les membres de comité d'audit
AE : 3 réponses les plus fréquentes données par les auditeurs externes*



Le premier constat que nous pouvons dresser est qu'auditeurs internes et auditeurs externes mettent comme priorité à une interaction forte avec l'autre respectivement le niveau de compétence et le niveau d'expérience. Cela confirme qu'une zone d'amélioration de leur interaction réside dans une augmentation de la confiance dans les travaux produits par l'autre. En effet, plus le niveau de compétence de l'auditeur externe sera élevé et plus le niveau d'expérience de l'auditeur interne sera fort, plus la qualité des travaux produits devraient être importante.

La compétence de l'audit externe fait référence ici, moins au savoir et au savoir-faire, qu'à la connaissance de l'entreprise auditée. Selon trois auditeurs internes interrogés par téléphone, l'obligation de rotation des auditeurs externes entraînerait une perte de connaissance de l'organisation contrôlée. En outre, l'auditeur externe a un angle particulier de vision, des contraintes réglementaires spécifiques, qui font qu'il ne regarde pas la société de la même manière que l'auditeur interne. Les auditeurs externes adoptent une approche « parapluie », très formaliste, et orientée vers le passé, selon les auditeurs internes.

Les auditeurs externes reconnaissent la professionnalisation croissante de la fonction d'audit interne. Ils s'attachent aux critères définis dans la NEP 610, dans les cas où ils souhaitent évaluer la qualité de la fonction et des travaux de l'audit interne. La « certification qualité » de la direction d'audit interne (par « IFACI Certification ») représente, pour la quasi-totalité des

auditeurs externes interrogés, un élément inspirant la confiance dans la compétence et l'indépendance de cette fonction, donc dans ses rapports et documents de travail.

La majorité des Directeurs de l'audit interne interrogés ne mettent pas en œuvre le rôle de coordinateur des travaux de l'audit interne et de l'audit externe qui leur est dévolu par les normes et recommandations de la profession, et notamment par la MPA 2050-1. Ce n'est que très rarement qu'ils assurent cette coordination, qu'ils établissent en commun un planning d'interventions afin de minimiser les dérangements causés par l'audit, qu'ils organisent des réunions en commun ou chacun rend compte de ses investigations.

Il faut souligner que le secret professionnel auquel sont astreints les commissaires aux comptes, et la confidentialité de certaines informations auxquelles ont accès les auditeurs internes sont susceptibles de constituer des limites à leurs échanges.

Le deuxième constat concerne l'interaction de ces deux acteurs avec le comité d'audit. Il est intéressant de noter que les auditeurs internes et les auditeurs externes seraient incités à coopérer avec le comité d'audit si trois conditions sont réunies (et même si elles ne sont pas hiérarchisées de la même façon par les deux groupes) : un niveau d'expertise en comptabilité, une indépendance vis-à-vis de la direction et un comité d'audit qui « fait autorité ». L'autorité du comité d'audit tient, selon les auditeurs internes et externes, à la personnalité de son président, à son aptitude à traiter des questions délicates « en privé avec les auditeurs », à soulever des points épineux devant la Direction générale, et à sa faculté d'intrusion dans le contenu des missions des auditeurs.

Le troisième constat est que les membres de comité d'audit estiment qu'un niveau d'interaction plus fort avec les auditeurs externes passe par une confiance accrue dans leurs travaux, nécessitant de fait des auditeurs compétents, présentant un niveau d'indépendance suffisant vis-à-vis de la direction de l'entreprise et ayant engagé un niveau d'effort suffisant dans la mission. Cette vision est en adéquation avec celle des auditeurs externes qui considèrent que pour avoir une influence sur la gouvernance, ils se doivent de produire un audit de qualité ce qui sous-tend pour eux compétence, indépendance, respect d'un code déontologique et un engagement suffisant dans la mission.

Le quatrième constat est relatif au point de vue des membres de comité d'audit au sujet de leur relation avec les auditeurs internes. Ils reconnaissent, eux aussi, la professionnalisation croissante de l'audit interne, et le fait que des échanges avec cette fonction peut leur apporter une certaine « tranquillité d'esprit ». En cela, nos résultats rejoignent les conclusions de Sarens *et al.* (2009) citées plus haut, qui mettaient l'accent sur le rôle de l'audit interne en tant que « *provider of comfort* » du comité d'audit. Mais certaines conditions doivent exister. Nous retrouvons ici à nouveau les incontournables notions de compétence et d'indépendance, l'adhésion au Code de déontologie de la profession, les valeurs éthiques. Les membres de comité d'audit affirment que la confiance peut s'établir sur ces critères classiques, sur des paramètres plus irrationnels (éducation, culture, empathie...), mais aussi qu'elle croît avec le volume d'information transmis par l'audit interne au comité d'audit pour atteindre un seuil de confiance, puis décroît lorsque l'information devient excessive. La difficulté est alors de déterminer le bon niveau de transparence entre l'audit interne et le comité d'audit. Le comité doit préciser la nature et le niveau des informations nécessaires à l'exercice correct de ses missions confiées par l'ordonnance du 8 décembre 2008. L'audit interne doit réfléchir aux informations qu'il estime nécessaire de porter à la connaissance du comité d'audit.

3.3 Bienfaits de l'interaction pour les trois acteurs et pour la gouvernance de l'entreprise

La littérature anglo-saxonne a notamment été prolifique sur les bienfaits d'une interaction entre les différents acteurs du processus de gouvernance de l'entreprise. Les travaux de Braiotta (1990) mettaient en évidence dans le contexte nord-américain qu'une importante mission du comité d'audit était de consolider les programmes d'audit interne et externe pour éviter les redondances et minimiser l'efficiency de la vérification. Cela conduirait à un abaissement du montant des honoraires versés aux auditeurs externes (Felix *et al.*, 2001 ; Haron *et al.*, 2004). Il ressort également des travaux anglo-saxons que la présence d'un comité d'audit fort (efficace) permet le renforcement de l'indépendance des deux autres acteurs.

Tableau n°4. Perception du rôle du comité d'audit en matière de protection de l'indépendance et de coordination des travaux des AI et AE

Les perceptions de chaque acteur	AI	AE
Perception de l'importance du travail d'un comité d'audit pour assurer une communication efficace entre AE et AI	4(*)	5
Perception de l'importance du comité d'audit en matière de protection de l'indépendance	6,85	6
Degré de satisfaction concernant le travail de coordination des travaux d'audit interne et d'audit externe par le comité d'audit	3,57	4
Degré de satisfaction en ce qui concerne le rôle de protection de l'indépendance par le comité d'audit	4,71	5
Degré de satisfaction sur la réaction du comité d'audit suite à l'annonce de risques que vous estimez ne pas avoir correctement évalué	3,66	5

Notre enquête montre que les experts partagent l'idée que la présence d'un comité d'audit doit renforcer leur indépendance et assurer une coordination des travaux (Cf. Tableau 4). Cependant, dans les faits, la situation semble plus délicate. Les auditeurs internes et externes interrogés dans notre enquête se déclarent « pas totalement satisfaits » (et même si les relations se sont améliorées) du rôle joué par le comité d'audit en matière de coordination des travaux. Cette relative insatisfaction se justifie par le fait que les membres de comité d'audit en France ne considèrent pas comme important le rôle du comité d'audit en matière de coordination des travaux audit interne / audit externe, ce qui est contraire aux résultats de Braiotta (1990). Par ailleurs, l'insatisfaction sur le rôle de protection du comité d'audit de l'indépendance des

auditeurs internes et externes est liée à la réaction du comité lorsque les auditeurs internes ou les auditeurs externes présentent des faiblesses majeures du contrôle interne ou des risques qu'ils estiment ne pas avoir correctement évalués ou ne pas être suffisamment pris en compte par la direction générale. Dans ces deux situations, une majorité d'auditeurs internes et externes déclarent que la réaction et l'influence du comité d'audit sont insuffisantes.

Par rapport à une baisse des honoraires versés aux auditeurs externes du fait d'une étroite collaboration entre auditeurs internes et auditeurs externes, les trois groupes d'experts considèrent que s'il y a des économies à réaliser, elles seront de faible importance. Cependant, lors des entretiens, à deux reprises et pour des entités différentes, des membres de comité d'audit avouent avoir fait pression sur les auditeurs externes pour les pousser à prendre appui sur les travaux des auditeurs internes et réduire ainsi le montant des honoraires.

Nos résultats montrent l'importance que chaque acteur du processus global d'audit donne au comité d'audit dans la perspective d'une amélioration de la gouvernance. Cependant, les auditeurs internes et externes révèlent des insatisfactions sur le fonctionnement des comités d'audit. Ces résultats vont dans le sens de ceux obtenus par l'étude de Cohen *et al.* (2002), selon laquelle les auditeurs externes percevaient les comités d'audit comme inefficaces et dotés d'un faible pouvoir. La transposition de la 8^{ème} Directive européenne, au travers de l'ordonnance du 08 décembre 2008, va certainement permettre d'améliorer l'efficacité du comité d'audit. En limitant la composition exclusivement aux membres du conseil d'administration, à l'exclusion de ceux exerçant des fonctions de direction, et affichant au moins un membre « indépendant » et présentant des compétences particulières en matière financière et comptable, le comité d'audit est rattaché au plus haut niveau. Il devient ainsi en théorie un véritable canal de communication spécifique permettant de rapporter les irrégularités et les erreurs (Ponemon, 1991). Cependant, ce changement majeur fait actuellement l'objet de questions sous-jacentes assez nombreuses pour lesquelles des réflexions ont été entreprises et pour lesquelles des réponses rapides doivent être apportées.

La première de ces questions est relative à la manière dont il est possible d'identifier si un membre de comité d'audit a des compétences en matière comptable et financière. Cette question renvoie à la nécessité de former et donc professionnaliser quelques membres du comité d'audit. En effet, il nous semble que la meilleure façon pour évaluer cette compétence objectivement et de la repérer au travers de la formation du membre du comité d'audit en question.

La deuxième de ces questions est relative au fait que l'ordonnance donne pour mission au comité d'audit de veiller à l'efficacité des systèmes de contrôle et de gestion des risques. Quelle est l'approche que doit mettre en œuvre le comité d'audit pour s'assurer du respect de ces critères ? Doit-il emprunter aux méthodologies des deux autres acteurs pour en faire une synthèse ? La réponse nous semble être dans une prise de conscience du comité d'audit qu'il doit impérativement coordonner les travaux des auditeurs internes et des auditeurs externes et jouer un rôle d'animateur du processus global d'audit.

Conclusion

Dans cette étude, nous abordons la question de l'interaction entre les trois acteurs du processus global d'audit dans le contexte français. Il apparaît clairement que chaque acteur de la triade participe activement au processus de gouvernance de l'entreprise et que l'interaction est un

bienfait pour la gouvernance. Au-delà de caractériser la nature des interactions, l'étude met en lumière des zones d'amélioration pour que ce processus global d'audit soit plus efficient. Il semble que le comité d'audit ait un rôle fort à jouer pour permettre aux auditeurs internes et aux auditeurs externes d'interagir sur la base de l'intégration ou de la coordination. Pour cela, il se doit notamment d'être à l'origine des échanges entre auditeurs internes et externes au travers de réunions durant lesquelles les trois acteurs seront regroupés. Ces réunions devraient permettre de confronter les visions, générant, de fait, des conflits cognitifs tout en élargissant l'approche de la gouvernance. Pour autant, ce dispositif nécessite que le comité d'audit joue totalement et pleinement son rôle de superviseur et donc d'arbitre pour que les conflits cognitifs ne deviennent pas bloquants, mais porteurs de valeur pour le processus de gouvernance de l'entreprise. Pour exercer ce rôle, il doit intégrer des membres indépendants mais également des membres ayant une expertise en matière comptable et financière et des connaissances dans les domaines du contrôle interne et du management des risques. Dès lors se posent les questions de l'identification de cette expertise et du repérage objectif de cette compétence ?

Pour conclure, notre étude empirique a été réalisée avant l'entrée en vigueur de l'ordonnance du 8 décembre 2008, transposant la 8^{ème} Directive européenne, et avant la publication conjointe par l'IFA et l'IFACI en mai 2009, d'une prise de position^{xi} et d'un référentiel d'évaluation du gouvernement d'entreprise. Une autre étude mériterait d'être effectuée après deux ou trois années, afin d'analyser la façon dont les trois acteurs ont fait évoluer leur comportement et leurs méthodes, afin de prendre en compte les exigences et les recommandations contenues dans ces textes.

Bibliographie

- Adams, M.B., (1994), "Agency Theory and the Internal Audit", *Managerial Auditing Journal*, 9 (8): 8-12.
- Albrecht, W.S., Howe, K.R., Schueler, D.R., Stocks, K.D., (1988), *Evaluating the Effectiveness of Internal Audit Departments*, Altamonte Springs, Florida: the Institute of Internal Auditors.
- Al-Twaijry, A.A.M., Brierley, J.A., Gwilliam, D.R., (2003), "The Development of Internal Audit in Saudi Arabia: an Institutional Theory Perspective", *Critical Perspectives on Accounting*, 14: 507-531.
- Asare, S.K., Davidson, R.A., Gramling, A.A., (2003), "The Effect of Management Incentives and Audit Committee Quality on Internal Auditors' Planning Assessments and Decisions", avril, *working paper*, <http://ssrn.com>.
- Awadallah, E., (2007), « Explicating the Interactions between the Auditor and Client Management during the Audit Process: Implications for Corporate Governance », *International Review of Business Research Papers*, 3 (4): 23-30.
- Beasley, M.S., Carcelle, J.V., Hermanson, D.R., Neal, T.L., (2009), "The Audit Committee Oversight Process", *Contemporary Accounting Research*, 26 (1): 65-122.
- Beattie, V., Fearnley, S., Brandt, R., (2000), « Behind the Audit Report : A Descriptive Study of Discussions and Negotiations Between Auditors and Directors », *International Journal of Auditing*, 4 (2): 177-202.
- Bishop, W.G. III, Hermanson, D.R., Lapide, P.D., Rittenberg, L.E., (2000), "The Year of the Audit Committee", *Internal Auditor*, 57 (2): 46-51.
- Braiotta, L., (1999), *The Audit Committee Handbook*, (3rd Edition), New York: John Wiley and Sons Inc.
- Braiotta, L., (1990), "Audit Committees : Asking New Questions", *Corporate Board*, 15 (8): 1-4.
- Charreaux, G., (2004), « Les théories de la gouvernance : de la gouvernance des entreprises à la gouvernance des systèmes nationaux », *Cahiers du FARGO*, n° 1040101, Université de Bourgogne, janvier, 56 p.
- Clark, M., Gibbs, T., Schroeder, R., (1981), "CPAs Judge Internal Audit Department Objectivity", *Management Accounting*, February : 40-43.

- Cohen, J., Krishnamoorthy, J., Wright, A., (2002), "Corporate Governance and the Audit Process", *Contemporary Accounting Research*, 19: 573-594
- De Angelo L., (1981a), Auditor Independence, Low Balling, and Disclosure Regulation, *Journal of Accounting and Economics*, 3: 113-127
- De Angelo L., (1981b), Auditor Size and Audit Quality, *Journal of Accountings and Economics*, 3: 183-199.
- DeZoort, F.T., Salterio, S., (2001), "The Effects of Corporate Governance Experience and Audit Knowledge on Audit Committee Members' Judgment", *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 20 (2): 31-47.
- Dezoort, F.T., Houston, R.W., Peters, M.F., (2001), "The Impact of Internal Auditor Compensation and Role on External Auditors' Planning Judgments and Decisions", *Contemporary Accounting Research*, 18 (2): 257-281.
- Felix, W.L., Gramling, A.A., Maletta, M.J., (1998), *Coordinating Total Audit Coverage: The Relationship between Internal and External Auditors*, Altamonte Springs, Florida: the Institute of Internal Auditors.
- Felix, W.L., Gramling, A.A., Maletta, M.J., (2001), "The Contribution of Internal Audit as a Determinant of External Audit Fees and factors Influencing this Contribution", *Journal of Accounting Research*, 39 (3): 513-534.
- Gendron, T., Bédard, J., (2006), "On the Constitution of Audit Committee Effectiveness", *Accounting, Organizations and Society*, 31 (3): 211-239.
- Gendron, Y., Bédard, J., Gosselin, M. (2004), "Getting Inside the Black Box: a Field Study of Practices in Effective Audit Committees", *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 23 (1): 153-171.
- Gibbins, M., McCracken, S., Salterio, S., (2005), « Negotiations Over Accounting Issues: The Congruency Of Audit Partner And Chief Financial Officer Recalls ». *Auditing: A Journal of Practice & Theory*. Supplement: 171-193.
- Gibbins, M., Salterio, S., & Webb, A., (2001), « Evidence about Auditor-Client Management Negotiation Concerning the Client's Financial Reporting », *Journal of Accounting Research*, 39 (3): 535-563.
- Gibbins, M., McCracken, S., Salterio, S. (2008), « Auditor-Client Management Relationships and Roles in Negotiating Financial Reporting ». *Accounting, Organizations and Society*, 33 (4/5): 362-383.
- Goodwin, J., (2003), "The Relationship Between the Audit Committee and the Internal Audit Function: Evidence from Australia and New Zealand", *International Journal of Auditing*, 7: 263-278.
- Goodwin, J., Yeo, T.Y., (2001), "Two Factors Affecting Internal Audit Independence and Objectivity: Evidence from Singapore", *International Journal of Auditing*, 5: 107-125.
- Haron, H., Chambers A., Ramsi R., Ismail, I., (2004), "The Reliance of External Auditors on Internal Auditors", *Managerial Auditing Journal*, 19 (9): 1148-1159.
- Harrell, A., Taylor, M., Chewing, E., (1989), "An Examination of Management's Ability to Bias the Professional Objectivity of Internal Auditors", *Accounting, Organizations and Society*, 14: 259-269.
- IFACI, (2002), L'audit interne vers une collaboration renforcée avec ses partenaires externes, site internet de l'IFACI : www.ifaci.com, 30 janvier, 6 p.
- IFACI, (2004, 2009), *Normes professionnelles de l'audit interne*, IFACI, Paris.
- IIA, (1999), *Definition of Internal Auditing*, Altamonte Springs, Florida: the Institute of Internal Auditors.
- IIA, (2004, 2009), *Standards for the Professional Practice of Internal Audit*, Altamonte Springs, Florida: the Institute of Internal Auditors.
- Kalbers, L.P., (1992), "Audit Committees and Internal Auditors", *Internal Auditor*, 49 (6):37-44.
- Krishnamoorthy, G., (2002), "A Multistage Approach to External Auditors' Evaluation of the internal Audit Function", *Auditing: a Journal of Practice and Theory*, 21 (1): 95-121.
- McHugh, J., Raghunandan, K., (1994), "Hiring and Firing the Chief Internal Auditor", *Internal Auditor*, 51 (4): 34-40.
- Moore, W.G., Hodgson, D., (1993), "The Joint Audit Approach", *The Internal Auditor*, August, p. 14.
- Morin, E., (1977), *La Méthode*, tome 1, (de l'édition intégrale, Editions Seuil, 2008).

- Morrill, C., Morrill, J., (2003), "Internal Auditors and the External Audit: a Transaction Cost Perspective", *Managerial Auditing Research*, 18 (6): 490-504.
- Piot, C., (2005), « Qualité de l'audit, information financière et gouvernance : enjeux et apports », in Gouvernement d'entreprise. Enjeux managériaux, comptables et financiers, éditions De Boeck: 155-229.
- Plumlee, D., (1985), "The Standard of Objectivity for Internal Auditors: Memory and Bias Effects", *Journal of Accounting Research*, 23: 683-699.
- Ponemon, L., (1991), "Internal Auditor objectivity and the Disclosure of Sensitive Issues", *Internal Auditing*, 7: 36-43.
- Raghunandan, K., Read, W.J., and Rama, D.V., (2001), "Audit Committee Composition, 'Grey Directors,' and Interaction with Internal Auditing", *Accounting Horizons*, June: 105-118.
- Ridley, J., Chambers, A., (1998), *Leading Edge Internal Auditing*, ICSA, London.
- Sarens, G., De Beelde, I., Everaert, P., (2009), "Internal Audit: A Comfort Provider to the Audit Committee", *The British Accounting Review*, 41: 90-106.
- Scarbrough, D.P., Rama, D.V., Raghunandan, K., (1998), "Audit Committee Composition and Interaction with Internal Auditing", *Accounting Horizons*, 12 (1): 51-62.
- Stewart, J., and Munro, L., (2007), « The Impact of Audit Committee Existence and Audit Committee Meeting Frequency on the External Audit: Perceptions of Australian auditors », *International Journal of Auditing*, 11: 51-69.
- Taurangana, V., Mangena, M., (2008), Audit Committees and Voluntary External Auditor Involvement in UK interim Reporting, *International Journal of Auditing*, 12 (1) : 45-63.
- Turley, S., Zaman, M., (2007), "Audit Committee Effectiveness: Informal Processes and Behavioral Effects", *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 20 (5): 765-788.
- Turner, E., (1999), "Keeping Audit Committees Effective", *CA Magazine*, 132: 40-42.
- Verschoor, C.C., (1992), "Internal Auditing Interactions with the Audit Committee", *Internal Auditing*, 7 (4): 20-23.
- Zain, M.M., Subramaniam, N., Stewart, J., (2006), "Internal Auditors' Assessment of their Contribution to Financial Statement Audit: the Relation with Audit Committee and Internal Audit Function Characteristics", *International Journal of Auditing*, 10: 1-18.
- Zhang Y., Zhou J. and Zhou N. (2007) Audit Committee Quality, Auditor Independence and Internal Control Weakness. *Journal of Accounting and Public Policy*, 26: 300-327

ⁱ Dans le cadre de cette contribution, nous entendons par audit externe, le contrôle légal des comptes, réalisé en France par les commissaires aux comptes.

ⁱⁱ Définition d'un processus retenue par la norme ISO 900.

ⁱⁱⁱ Cette norme d'exercice professionnel qui correspond à l'adaptation de la norme ISA 200 a été homologuée par arrêté du 19 juillet 2006 publié au J.O. n°176 du 1er août 2006.

^{iv} Le CRIPP répertorie et organise les différents concepts et lignes directrices pour les auditeurs internes. Il comprend des éléments obligatoires (la définition de l'audit interne, le code de déontologie, les normes professionnelles) et des éléments fortement recommandés (les modalités pratiques d'application des normes, les prises de position et les guides d'application). Une modification du CRIPP a eu lieu en 2009.

^v Cette norme d'exercice professionnel a été homologuée par arrêté du 7 mai 2007 publié au J.O. n° 111 du 13 mai 2007.

^{vi} Selon la norme ISA 200, le risque inhérent correspond à la possibilité qu'une assertion comporte une anomalie qui pourrait être significative, soit individuellement, soit cumulée avec d'autres anomalies, nonobstant les contrôles existants. Il s'agit d'un risque propre à l'entité qui existe indépendamment de l'audit des états financiers.

^{vii} Institut Français des Administrateurs

^{viii} Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes

^{ix} Dans la suite de l'article, nous utilisons fréquemment le vocable "auditeurs internes" pour désigner en fait ces directeurs de l'audit interne.

^x Les auditeurs externes dans notre étude sont des commissaires aux comptes.

^{xi} Prise de position IFA/IFACI sur le rôle de l'audit interne dans le gouvernement d'entreprise. Document téléchargeable sur le site de l'IFACI.

